

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**A INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO INSTRUMENTO DE APOIO À
GESTÃO**

ANDREZA MARTINS

FLORIANÓPOLIS, JULHO DE 2000

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**A INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO INSTRUMENTO DE APOIO À
GESTÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmica: ANDREZA MARTINS
Orientador: PROF. NIVALDO JOÃO DOS SANTOS

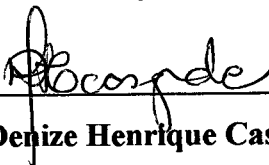
FLORIANÓPOLIS, JULHO DE 2000

A INFORMAÇÃO CONTÁBIL COMO INSTRUMENTO DE APOIO À GESTÃO

Autora: ANDREZA MARTINS

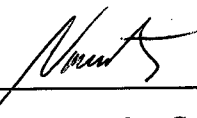
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 7,0 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominados.

Florianópolis, 01 de agosto de 2000

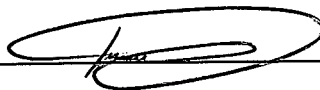


Prof. Maria Denize Henrique Casagrande
Coordenadora de Monografia do CCN

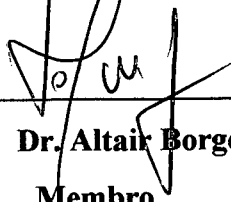
Professores que compuseram a banca:



Prof. Nivaldo João dos Santos
Presidente



Prof. Luiz Alberton
Membro



Prof. Dr. Altair Borgert
Membro

PENSAMENTO

Faça o melhor possível o maior número de vezes pois o tempo é curto.

De nada vale uma alma cheia de boas intenções e as mãos vazias.

Marco Natali

*Ter sucesso significa que você, provavelmente, terá de sair da fila e marchar
ao som do seu próprio tambor.*

Keith DeGreen

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me permitido viver, e por nesta vida eu ter esperanças, sonhos e possibilidade de realizá-los.

A meus pais por terem me dado a riqueza chamada educação e o sentimento chamado amor.

Aos mestres pela dedicação, pela forma de ter me feito amadurecer e adquirir conhecimentos.

A todos, aqui não citados diretamente, mas que foram com certeza uma peça fundamental na realização desta conquista.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS.....	8
RESUMO	9
CAPÍTULO I	
1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	10
1.1 Problemática.....	11
1.2 Justificativa	11
1.3 Objetivos.....	12
1.3.1 Objetivo Geral.....	12
1.3.2 Objetivos Específicos.....	13
1.4 Metodologia.....	13
CAPÍTULO II	
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	15
2.1 Contabilidade: conceito, origem e objetivos	15
2.2 Informação Contábil	17
2.3 Os Usuários da informação contábil.....	19
2.4 Características qualitativas da informação contábil.....	20
2.4.1 Informações direcionadas ao usuário externo	20
2.4.2 Informações direcionadas ao usuário interno.....	21
2.5 A Informação gerencial.....	23
2.6 Modelo	25
2.6.1 Modelo de mensuração.....	26
2.6.2 Modelo de Decisão.....	27
2.6.3 Modelo de informação.....	28

CAPÍTULO III

3 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL E O PROCESSO DE GESTÃO	30
3.1 O Processo de gestão	30
3.1.1 Planejamento	30
3.1.2 Execução	31
3.1.3 Controle	31
3.2 A Informação contábil e a estratégia da organização	32
3.3 Sistemas (Modelos) de informação gerencial.....	33
3.3.1 Elementos caracterizadores dos sistemas (modelos) de informação	34

CAPÍTULO IV

4 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO GERENCIAL: ABORDAGEM AO CMS/ABM/ABS E GECON.....	36
4.1 Gestão Estratégica de Custos.....	37
4.1.1 Análise dos Direcionadores de Custos (<i>cost drivers</i>).....	38
4.1.2 A Gestão e mensuração da qualidade.....	40
4.1.3 Análise de custos na cadeia de valor.....	41
4.1.4 Apuração e análise de custo da propriedade e a análise de custos da concorrência.....	42
4.1.5 Análise do Custo Meta (<i>target costing</i>)	43
4.1.6 A Gestão e o custeio baseado em atividade	43
4.2 O Sistema de Gestão Econômica – GECON	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	48
BIBLIOGRAFIA	49

ABREVIATURAS

ABC – Custeio Baseado em Atividade (*Activity Based Costing*)

ABM - Gestão Baseada em Atividade (*Activity Based Management*)

AICPA - *Americam Institute of Certified Public Accountants*

BU/UFSC – Biblioteca Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CMS - Sistema de Gestão Estratégica de Custos (*Cost Management Systems*)

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

GECON - Sistema de Gestão Econômica

RH - Recursos Humanos

TQC - Controle da Qualidade Total (*Total Quality Control*)

USP - Universidade de São Paulo

RESUMO

Palavra – chave: Informação Contábil e o Processo de Gestão

A dinâmica atual dos negócios, resultante da globalização, faz com que as empresas preocupem-se cada vez mais com a eficácia de seus investimentos.

Em resposta a esta realidade, a contabilidade vem buscando aprimorar mecanismos capazes de gerar informações relevantes e oportunas ao processo de gestão. Estruturando modelos que evidenciem de forma simplificada, porém objetiva, variáveis relevantes, através das quais o gestor possa eleger e implantar a melhor estratégia para otimizar os resultados da empresa.

Com o objetivo de evidenciar a importância da informação contábil para a tomada de decisão, descreveu-se resumidamente em que consiste o processo de gestão, e qual o papel da informação contábil neste processo. Identificando quais características os sistemas de informação contábil devem possuir para que produzam informações úteis no processo de gestão, resultante do processamento de dados trabalhados de criteriosa e adequadamente de acordo com as necessidades estratégicas da organização. Abordando os principais conceitos envolvidos pelo Sistema de Gestão Estratégica de Custos (CMS - *Cost Management Systems*) e pelo Sistema de Gestão Econômica (GECON) empregados nas organizações na busca de sua eficácia e otimização de resultados.

CAPÍTULO I

Este capítulo tem por objetivo mostrar o que será abordado neste trabalho, apresentando seus objetivos, justificativas e metodologia de pesquisa.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O atual ambiente empresarial competitivo e em constante transformação tornou a luta pela sobrevivência uma tarefa difícil para as empresas, exigindo de seus gestores maior flexibilidade em suas decisões, pois para manterem-se competitivas, as empresas de hoje necessitam responder de forma precisa e imediata às necessidades criadas pelo mercado.

Segundo Gibson *apud* Bezerra e Pinheiro (1999, p.1):

“Os vendedores do século XXI serão aqueles que conseguirem transformar suas organizações em algo que mais se assemelhe a um jipe - veículo com tração nas quatro rodas, totalmente adaptado a terrenos irregulares, enxuto, competitivo e com alta capacidade de manobra.”

Este ambiente competitivo, tem como consequência a crescente necessidade, por parte dos gestores, de informações que possam auxiliá-los no processo de gestão. Neste sentido a contabilidade coleta os dados econômicos, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios Os Demonstrações Contábeis, que trabalhados de acordo com as necessidades estratégicas das organizações, transformam-se em informações através das quais os gestores irão planejar suas ações.

Atualmente é cada vez maior o número de empresas que enfrentam sérios problemas de sobrevivência, sendo que a maioria dos gestores justificam a inviabilidade de suas ações pelo

excesso de carga tributária, falta de recursos, altas taxas de juros, entre outras, esquecendo de citar um fator muito importante decorrente do processo de gestão feito com base em dados não confiáveis fornecidos por uma contabilidade irreal, que não possui controle sobre a empresa, elaborada, na maioria das vezes, apenas com a finalidade de atender as necessidades fiscais.

Em resposta a esta realidade, a contabilidade vem aprimorando seus estudos, com o objetivo de fornecer ao gestor informações de qualidade, úteis e relevantes no processo decisório.

Diante do exposto, este trabalho tem por temática evidenciar a importância da Informação Contábil para o processo de gestão da empresa.

1.1 Problemática

Este trabalho tem por problemática, identificar as características que os modelos de informações contábeis devem possuir para que possam satisfazer as necessidades dos administradores da organização.

Procurando responder a pergunta: Quais características a informação contábil deve possuir para ser útil no processo de gestão?

1.2 Justificativa

O atual ambiente empresarial competitivo e dinâmico, decorrente do processo de globalização, fez com que as empresas tenham cada vez mais a necessidade de reformular suas estratégias organizacionais objetivando a otimização de seus resultados.

Em resposta a este desafio a Contabilidade vem procurando adaptar-se às exigências de seus modelos decisórios, tendo por objetivo gerar informações relevantes, revestidas de

atributos como tempestividade, pertinência, e confiabilidade, indispensáveis para que estas possam servir de base às decisões a serem tomadas.

A escolha por este tema está relacionada com a participação da contabilidade nos modelos de gestão empresarial, as informações necessárias ao processo decisório, e a forma como estas informações devem ser repassadas a seus respectivos usuários.

A informatização que tomou conta do mundo tem seus reflexos vistos claramente na contabilidade. O uso dos computadores multiplicou o potencial de acesso às informações. Hoje os contadores que não estiverem aptos a atender as novas exigências do mercado, preocupando-se apenas em fazer o levantamento de demonstrações contábeis exigidas por lei, dificilmente encontrarão uma boa colocação no mercado de trabalho.

As discussões que serão apresentadas neste trabalho pretendem identificar características essenciais para a qualificação das informações geradas pelos contadores, possibilitando que estes possam adequar-se as necessidades do mercado de trabalho.

A opção pelo assunto surgiu a partir da necessidade de evidenciar a importância do contador no processo de gestão. Mostrando que é através do fornecimento de informações diferenciadas daquelas fornecidas pela contabilidade tradicional, atrelada aos aspectos fiscais e societários, que os contadores adicionam valor à informação contábil, e consequentemente à sua profissão.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O Objetivo geral deste trabalho é evidenciar a importância da informações contábil para o processo de gestão.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos que pretende-se alcançar com o presente estudo são:

- a) Conceituar o papel e os fins da contabilidade;
- b) Mostrar quem são os usuários da informação contábil e quais são suas necessidades;
- c) Identificar quais os atributos que a informação contábil e os sistemas de informações contábeis devem possuir para que possam ser úteis a seus usuários;
- d) Abordar os principais conceitos e filosofia do Sistema de Gestão Estratégica de Custos (CMS - *Cost Management Systems*) e do Sistema de Gestão Econômica (GECON).

1.4 Metodologia

Após a proposição do assunto e definição do problema, cabe identificar o método científico da pesquisa. Segundo as características deste estudo, pode-se dizer que o mesmo será desenvolvido mediante uma pesquisa bibliográfica.

De acordo com Cervo (1983, p. 55):

“A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes em um determinado assunto, tema ou problema.”

A bibliografia será composta por livros, revistas, teses e outras fontes de informação, disponíveis principalmente na Biblioteca Universitária da Universidade Federal de Santa Catarina – BU/UFSC, abrangendo dados de literaturas da área contábil e administrativas

específicas.

A pesquisa compreenderá as seguintes fases:

- leitura das obras disponíveis com o intuito de elaborar fichas de leitura, para identificar as obras consultadas e registrar comentários e o conteúdo destas, além de ordenar os registros;
- produção de uma análise crítica a partir das fichas de leitura elaboradas;
- elaboração da redação monográfica.

CAPÍTULO II

Este capítulo tem como objetivo mostrar, com base em pesquisas bibliográficas, o que é contabilidade, como surgiu, quais são seus objetivos, quem são seus principais usuários e quais são as suas necessidades diante de um cenário econômico, social e político em constante transformação.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Contabilidade: conceito, origem e objetivos

Iudícibus (1996, p.25) diz que a contabilidade:

... pode ser conceituada como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados de parte dos usuários da informação ... procura entender as necessidades expressas de cada usuário e fornecer uma resposta adequada....

Já uma equipe de professores da Universidade de São Paulo - USP transcreve a definição divulgada pelo Ibracon apud Martins (1995, p.58), onde a contabilidade é definida como um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira e de produtividade, com relação a entidade objeto de contabilização.

A contabilidade surgiu, segundo Iudícibus (1996, p.30), nos primórdios da civilização, na época em que homens primitivos representavam seus patrimônios (rebanhos,

metais e outros bens) por meio de desenhos e gravações, em decorrência da necessidade que estes possuíam de obter informações sobre o seu patrimônio.

Em Contabilidade (1997, p. 1-2), consta a seguinte definição:

... a contabilidade surgiu na prática quando o gestor do patrimônio, precisando conhecer, controlar, medir o resultado, obter informações sobre quais produtos lhe eram mais rentáveis, ter dados que lhe ajudassem no processo de fixação de preços e saber os períodos de maior evolução etc., passou a criar rudimentos de escrituração que atendessem a tais necessidades.

De acordo com Gerardi (1997, p. 12):

... a contabilidade surgiu do interesse da classe burguesa em acompanhar o desenvolvimento de seu patrimônio e mensurar a capacidade de mensuração de lucro. O primeiro objetivo, portanto, já foi eminentemente gerencial, constituindo-se em um instrumento fundamental para o auxílio do processo decisório.

Como se pode observar nas citações acima, a contabilidade nasceu em decorrência da necessidade de adquirir informações sobre o patrimônio, em torno do qual desenvolve suas funções, objetivando a satisfação destas necessidades.

Consta na Resolução CFC n.750 a seguinte definição para o objetivo da contabilidade:

... manifesta-se na correta apresentação do patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatórios, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Iudicibus (1996, p.23), diz que o objetivo básico da contabilidade pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais.

O AICPA - American Institute of certified Public Accountants em seu relatório Objetivos dos Demonstrativos Financeiros publicado em 1973 apud Iudicibus (1996, p.20), afirma que:

... a função fundamental da Contabilidade ... tem permanecido inalterada desde seus primórdios. Sua finalidade é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões. Sem dúvida, tem havido mudanças substanciais nos tipos de usuários e nas formas de informação que têm procurado. Todavia, esta função dos demonstrativos financeiros é fundamental e profunda. O objetivo básico dos demonstrativos financeiro é prover informação útil para a tomada de decisões econômicas.

Embora sua função tenha permanecido inalterada, como pode ser observado na citação acima, a contabilidade está em constante mutação, evoluindo na medida que visa a satisfação das necessidades do usuário. Necessidades estas diretamente relacionadas com as modificações do mercado, ao desenvolvimento da economia, ou, de maneira mais abrangente, da sociedade.

Quanto à evolução da contabilidade, Hendriksen (1999, p.2) cita que esta desde sua mais remota existência, vincula-se à sociedade e evolui junto com ela.

2.2 Informação Contábil

Para que se possa chegar a um entendimento da definição de informação é necessário que antes seja conceituado o que é Dado.

Teles & Vartarian (1998, p.34) definem Dado como: qualquer elemento identificado em sua forma bruta que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou

situação.

Outra definição é aquela apresentada por Gonçalves & Veiga (1996, p.13) onde: dados são símbolos não aleatórios, medidos empiricamente, que representam quantidades, eventos, ações, entidades, etc. Podem ser entendidos também como as primeiras percepções sensoriais, ainda não interpretadas.

Gonçalves & Veiga (1996, p. 13) mencionam que informação são dados que foram processados de forma a terem significado para o seu receptor e que possuem valor real ou percebido relativamente a decisões atuais ou futuras.

Observando as citações acima, pode-se dizer que os dados são a matéria prima da informação e devem ser trabalhados com o intuito de satisfazer as necessidades informativas dos mais variados tipos de usuários, de modo que estas informações produzidas acrescentem valor ao conhecimento que se tem de determinado fato.

Quanto as informações geradas pela contabilidade a Resolução CFC n. 785 diz que:

A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos quanto monetários.

As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

A Resolução CFC n. 774 ao se referir às informações contábeis relata que:

... os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios.... de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma Entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem, pois, permitir ao usuário, como partícipe do mundo econômico:

- observar e avaliar o comportamento;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Pode-se dizer que a contabilidade caracteriza-se por registrar as mutações sofridas no patrimônio da entidade, constituindo-se num grande banco de dados.

Os dados contábeis são a matéria-prima da informação contábil, devendo ser trabalhados de forma que gerem informações úteis. Portanto, para que estes sejam trabalhados corretamente, é fundamental que se tenha conhecimento das necessidades do usuário desta informação, pois cada grupo de usuário possui necessidades específicas.

Objetivando demonstrar a importância de se ter conhecimento das necessidades do usuário no processo de geração de informações contábeis, serão descritos a seguir os principais grupos de usuários, suas necessidades e quais os atributos qualitativos que a informação contábil deve possuir para satisfazer as necessidades destes usuários.

2.3 Os Usuários da informação contábil

A contabilidade nasceu dos usuários em função de sua característica utilitária de fornecer informações e atender suas necessidades. Portanto o produto da contabilidade só terá validade a medida que tenha utilidade para seus usuários.

Conforme a Resolução CFC n. 785 os usuários da informação contábil são pessoas físicas ou jurídicas com interesse na Entidade, que se utilizam das informações contábeis para seus próprios fins, de forma permanente ou transitória.

A Resolução CFC n. 774 refere-se aos usuários da informação contábil dizendo que estes:

... tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

2.4 Características qualitativas da informação contábil

Para manter sua característica utilitária, as informações contábeis devem ser elaboradas de acordo com as necessidades de seus usuários. Estes podem ser internos (Ex.: proprietários, administradores) ou externos (Ex.: fornecedores, governo, investidores, ...). Cada grupo de usuários possui necessidades específicas, necessitando de informações com características específicas.

2.4.1 Informações direcionadas ao usuário externo

A Resolução CFC n. 774 diz que os usuários externos representados, principalmente por credores, investidores e entidades governamentais, concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

Em Contabilidade geral ou financeira (1998, p.7-8) que as necessidades desses usuários são supridas pelas Demonstrações Contábeis produzidas pela chamada Contabilidade Geral, ou Contabilidade Financeira. Visando um mínimo de homogeneidade

entre estas demonstrações que buscam satisfazer as necessidades de um grande número diferenciado de usuários, nasceu a obrigatoriedade de que estas fossem elaboradas com um mínimo de regras, que são os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas de Contabilidade.

Como consta na Resolução CFC n. 785: a informação contábil, em especial é aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes:

- **CONFIABILIDADE:** é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões. Fundamenta-se pela veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.
- **TEMPESTIVIDADE:** a informação contábil deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.
- **COMPREENSIBILIDADE:** a informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine. Concerne à clareza e objetividade com que esta é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, até a redação e técnica de exposição utilizadas.
- **COMPARABILIDADE:** deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades.

2.4.2 Informações direcionadas ao usuário interno

O atual ambiente empresarial competitivo e dinâmico vem exigindo maior flexibilidade dos gestores em suas decisões, fazendo com que estes necessitem cada vez mais de informações capazes de contribuir para que as empresas atinjam a eficácia e otimização de seus resultados.

Em resposta a este desafio a contabilidade vem subsidiando de maneira ascendente o rol das informações necessárias para a tomada de decisão dos gestores, procurando adaptar-se às exigências de seus modelos decisórios.

Para ser útil no processo de gestão a informação contábil deve ser flexível, produzida sob medida de acordo com as necessidades do gestor.

Em A Contabilidade como instrumento gerencial (1999, p.9) consta que para ser útil no processo de gestão a informação contábil deve possuir as características qualitativas relacionadas abaixo:

- **ÚTIL:** atender às necessidades dos usuários;
- **OPORTUNA:** estar à disposição na época certa;
- **CLARA:** facilmente entendida pelo usuário;
- **ÍNTEGRA:** baseada em dados confiáveis;
- **RELEVANTE:** abordar diretamente os pontos fundamentais, com transparência;
- **FLEXÍVEL:** apresentar-se de várias formas e na linguagem do usuário;
- **COMPLETA:** incorporar dados físicos e outros à informação;
- **PREDITIVA:** fornecer indicadores de tendência.

Portanto, é fundamental conhecer quem vai utilizar as informações, seus objetivos e suas necessidades, adequando do modelo informativo às necessidades informativas dos tomadores de decisão.

Almeida (1996, p.103) diz que os métodos utilizados na produção de informações são definidos a partir dos objetivos da organização, dando ênfase às características com maior grau de utilidade para que os gestores possam tomar as melhores decisões visando a otimização de seus resultados.

2.5 A Informação gerencial

Para que a informação contábil possa ser usada com fim gerencial é necessário que esta seja produzida a partir dos objetivos da organização, adequando-se as necessidades informativas dos gestores.

Os métodos utilizados na produção das informações gerenciais são elaborados a partir de dados com características qualitativas, que devem ser moldadas de forma que possibilite adequação do modelo informativo às necessidades informativas dos tomadores de decisão.

A utilidade da informação está condicionada a um modelo de informação que produza informações em conformidade com o modelo de decisão. Propiciando informações adequadas, onde suas características qualitativas sejam utilizadas de forma balanceada visando atender seus objetivos, conforme pode ser observado no quadro abaixo.

Bertoletti apud Teles e Vartarian (1998, p. 36) mencionam que as características qualitativas da informação gerencial são :

- **Adequação à Decisão** – A informação deve ser adequada ao tipo de decisão, ou seja, a informação deve suprir o modelo decisório do tomador de decisão.
- **Valor Econômico** – A informação deve modificar o conhecimento que o usuário possui do seu meio ambiente, de tal forma que esse conhecimento aumente o valor esperado de uma decisão, em montante superior ao custo de geração da informação.
- **Oportunidade** – A informação deve encontrar-se disponível para o usuário no momento oportuno. A informação recebida após os eventos sobre os quais é necessário agir é inútil.
- **Precisão** – A informação deve ser precisa, correta ou exata, ou seja, deve corresponder qualitativa e quantitativamente ao objeto que deseja medir, de acordo com as regras e critérios definidos de mensuração.
- **Relevância** – A informação deve primar por um conteúdo significativo relativamente à decisão que se deseja implementar.

- **Objetividade** – A informação deve ser objetiva, ou seja, o seu conteúdo não deve ser influenciado por subjetivismo ou interpretação pessoal, relatando o que efetivamente ocorreu.
- **Relatividade** – A informação deve estar num contexto de comparação com outros dados do mesmo tipo (históricos ou projetados), ou afins com os dados apresentados.
- **Exceção** – A informação deve enfatizar as exceções, ou seja, orientar as ações para o que está ocorrendo fora dos parâmetros predefinidos.
- **Entendimento** – A informação deve ser facilmente compreensível pelo usuário.
- **Acionabilidade** – A informação deve ser preparada e encaminhada a indivíduos que possuam a apropriada influência ou poder de ação sobre os eventos.
- **Motivação** – A informação deve ser preparada de forma a motivar o indivíduo a tomar decisões que visem os melhores interesses da empresa.
- **Confiabilidade** – A informação deve ser gerada por um sistema que possua alta probabilidade de funcionar adequadamente. Quanto mais vital é a informação, tanto mais importante é que o sistema de informação seja confiável.
- **Adequação à organização** – A informação deve ser adequada ao nível hierárquico definido pela estrutura de organização, ou seja, o conteúdo, o nível de detalhe, a periodicidade das informações são especificados de acordo com as decisões tomadas em cada um desses níveis.
- **Segmentação** – As informações relativas à gestão econômica não podem ser veiculadas por meio de um único relatório. Assim, elas são segmentadas por centros de custos, centro de resultado, área de responsabilidade, ordem de produção, produtos, família, etc.
- **Consistência e integração** – Embora segmentada de acordo com os níveis hierárquicos e conteúdo, as informações devem conservar integração e consistência entre si. Devem constituir um conjunto planejado de tal forma que a análise de uma informação sintética reportada à alta administração, por exemplo, possa ser feita por meio das informações analíticas aos níveis hierárquicos subordinados.
- **Uniformidade de critérios** – A informação, para efeito de avaliação de desempenho/controle de uma atividade ou evento, deve ser gerada utilizando-se os mesmos critérios empregados na fase de planejamento.

- **Indicar causas** – As informações da fase de controle devem indicar ou possibilitar a inferência das causas de um determinado resultado.
- **Volume** – O sistema de informação deve ser capaz de gerar um volume de informações para selecionar as informações que possibilite a descrição adequada de realidade onde se insere a tomada de decisões.
- **Seletividade** – O sistema de informações deve evitar que o usuário tenha que manusear uma gama imensa de informações para selecionar a informação de que necessita. O próprio sistema deve realizar a maior parte da seleção e da filtragem.
- **Generalidade** – O sistema de informação deve ser geral, ou seja, deve satisfazer um amplo espectro de necessidades de informação, sem nenhuma modificação básica.
- **Flexibilidade** – O sistema de informação deve ser flexível, ou seja, facilmente modificável, para atendimento de novas necessidades informativas.
- **Tempo de resposta** – O sistema de informação deve Ter um tempo de resposta curto, permitindo informações mais rápidas.

2.6 Modelo

Um modelo pode ser caracterizado como uma projeção de algo que se quer elaborar. Peleias apud Beuren (1998, p. 17) afirma que:

...a partir da escolha de um grupo de variáveis e uma especificação de suas inter-relações, projetadas para representar um processo ou sistema real, total ou parcialmente, um modelo é a descrição do funcionamento de um sistema, representando uma construção em particular, utilizando-se da teoria, a qual lhe serve como suporte conceitual.

Beuren (1998, p. 18) fala que:

... um modelo caracteriza-se como uma importante ferramenta para conceber algo e representar, simular ou idealizar essa realidade por meio de objetos, fluxos, idéias ou palavras, pois ele sumariza os efeitos e

relacionamentos mais relevantes de determinada situação ou problema específico.

Silva e Crozatti (1997, p. 25) colocam que:

A dinâmica do relacionamento da empresa com o meio que a cerca acarreta a necessidade de modelos de mensuração, informação e decisão sobre os eventos e transações, resultado de decisões dos gestores, que impactam constantemente seu patrimônio.

Diante disso, entende-se que para um melhor funcionamento do sistema operacional das organizações, ocorre a necessidade da existência de um modelo de informação que funcione em sintonia com o modelo de decisão da organização e, que seja apoiado por um modelo de mensuração.

2.6.1 Modelo de mensuração

O modelo de mensuração consiste na utilização de um conjunto de conceitos que permite efetuar mensurações necessárias ao processo de tomada de decisão. Assim sendo, mensuração pode ser entendida como a atribuição de uma grandeza numérica a itens tangíveis ou intangíveis do patrimônio.

A qualidade das informações contábeis está diretamente relacionada com a qualidade do modelo de mensuração dos itens constantes nos demonstrativos contábeis.

De acordo com Beuren (1998, p. 22),

... a precisão e fidedignidade dos padrões de mensuração são de fundamental importância no processo de fazer mensurações e comparações exatas, a fim de prover informações válidas, confiáveis, apropriadas e econômicas, para cada tipo de decisão a ser tomada. Válidas por representar os verdadeiros atributos dos objetos ou eventos-

alvos. Confiáveis diz respeito à não-existência de erro no processo de mensuração. Apropriadas está relacionado à pertinência e necessidade da informação para a tomada de decisões. Econômicas, em termos de reação custo x benefício que a informação proporciona.

2.6.2 Modelo de decisão

O modelo de decisão está diretamente relacionado com a projeção do futuro, ou seja, a identificação de como se comportará a organização diante de cada uma das alternativas de decisão disponíveis.

Glautier e Underdown apud Beuren (1998, p.20) falam que:

...o processo de tomada de decisão pode ser visto como uma seqüência lógica de eventos analisado pelas seguintes fases:

- reconhecer a existência de um problema ou necessidade de tomar uma decisão;
- definir todas as alternativas de decisão para um problema;
- coletar todas as informações relevantes para as alternativas de solução;
- avaliar e classificar o mérito das alternativas de solução;
- decidir sobre a melhor alternativa de decisão, selecionando a mais bem classificada;
- validar as decisões por meio das informações de *feedback*..

A adoção de modelos de decisão produz uma série de vantagens que, se oportunamente geradas, bem administradas e interpretadas, contribuem significativamente para o processo decisório. Em estudo recente, Santos apud Arrigoni e Silva (1999, p.4) elenca uma série de vantagens consideradas relevantes, tais como:

- ajudar a identificar as várias relações entre os elementos da realidade;
- servir como base para o estabelecimento de regras de decisão;

- facilitar a observação do sistema como um todo;
- contribuir para substituir complexidade por simplicidade;
- permitir simulação das consequências de cada ação dentro dos parâmetros considerados ou escolhidos.

Entretanto, torna-se indispensável que no conjunto de seus elementos o modelo contenha as regras, princípios, variáveis e limites que nortearão o posicionamento do gestor.

Considerando que o contexto empresarial exige criação, reformulação e adaptação constante de modelos, Pidd apud Arrigoni e Silva (1999, p.4) sustenta que ao longo do processo de desenvolvimento dos mesmos - modelagem - para fins de apoiar o processo decisório devem ser observados, dentre outros, os seguintes princípios básicos: um modelo deve ser simples, sustentado por pensamento crítico além de argumentos e análise rigorosas; não se deve constituir modelos a partir de “rabiscos”; é necessário planejamento, partindo-se de um modelo geral em direção a um que se torne mais realista, afinado e válido para os propósitos desejados, começando com considerações simples e adicionando complicações apenas à medida que se façam necessárias.

2.6.3 Modelo de informação

Para ajudar na escolha da melhor alternativa de decisão, torna-se necessária a existência de um fluxo de informações capaz de atender as diversas necessidades do gestor em todas as fases do processo de tomada de decisão.

Segundo Beuren (1998, p. 21):

... a concepção de um sistema de informações que auxilie o gestor a melhorar suas decisões não depende apenas da identificação dos modelos decisórios dos gestores e de suas necessidades informativas. Muitas vezes, faz-se necessário repensar o próprio modelo de decisão, além de utilizar informação adicional para determinar a probabilidade de ocorrência de

cada estado da natureza, a fim de reduzir o problema da incerteza.

Guerreiro e Catelli (1998, p.21) diz que:

Em todas as fases do processo de gestão, são tomadas decisões que consistem na escolha de diretrizes e alternativas que guiarão a empresa rumo a seus objetivos. Essas decisões requerem um suporte informativo adequado, de modo que sejam escolhidas as melhores alternativas para a *empresa*.

O sistema de informações contábil deve funcionar como um grande banco de dados, produzindo informações relevantes ao processo decisório. Neste sentido, as atividades desenvolvidas pela contabilidade (coleta, processamento e comunicação da informação) devem estar voltados ao interesse do usuário e suas decisões.

O valor da informação está diretamente associado ao grau de mudança que ela propicia na decisão. Assim sendo, a informação só terá valor para a empresa à medida que o valor adicional de benefícios que esta propiciar para a organização for maior do que o valor adicional de custos para a sua obtenção, caso contrário, pode-se dizer que a informação é antieconômica. Isto é, a qualificação do modelo de informação está condicionada ao custo/benefício da informação.

Para Guerreiro e Catelli (1998, p.19) as organizações devem possuir:

Sistemas de informações totalmente integrados ao processo de gestão, apoiando os gestores em todas as suas fases: Planejamento Estratégico (sistemas de informações sobre as variáveis ambientais), planejamento operacional (sistemas de simulação de resultado e sistemas de orçamento), execução (sistema de padrões e sistemas de informações de resultados realizados), controle (sistemas de apuração de resultados) e avaliação de desempenhos.

CAPÍTULO III

Este capítulo tem por objetivo demonstrar o papel da informação contábil no processo de gestão, conceituá-lo, e apresentar características que os sistemas (modelos) de informações contábeis devem possuir para serem úteis na estratégia da organização.

3 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL E O PROCESSO DE GESTÃO

3.1 O Processo de gestão

O processo de gestão compreende todo o processo decisório. É onde ocorre o esforço gerencial na busca da otimização dos resultados da empresa. Este processo divide-se em três fases: o planejamento, a execução e o controle.

3.1.1 Planejamento

Conforme Cornachione Jr. (1997, p.4) a sobrevivência em ambiente competitivo está diretamente vinculada a capacidade que um dado elemento possui de se antecipar aos acontecimentos deste ambiente e planejar suas atividades.

O planejamento é dividido em etapas definidas de acordo com os níveis de decisão.

- **Planejamento estratégico:** é onde são definidas as diretrizes estratégicas, ou seja, quais os rumos da empresa em termos de participação no mercado, concorrência, etc.
- **Planejamento operacional:** nele ocorre a elaboração dos planos que detalham as diretrizes estratégicas genéricas, objetivando encontrar a melhor maneira de coloca-las em prática e conduzir a empresa ao resultado desejado. Por exemplo: se a empresa

decide adotar uma estratégia de diferenciação com o lançamento de uma nova linha de produtos, existem inúmeras decisões a serem tomadas sobre os vários aspectos dessa estratégia: quais devem ser as características físicas e econômicas do novo produto, que recursos serão necessários para produzi-lo, que tipo de investimento será necessário etc. Cada um desses problemas pode acabar levando a mais de uma forma de solução. Abre-se então um leque de possibilidades a cada problema que se vai resolvendo. Muitas vezes uma decisão acaba dependendo de uma outra tomada anteriormente, e aquele leque vai se expandindo, se ramificando como uma árvore. Cada um dos ramos desta árvore se torna uma alternativa de decisão.

- **Programação:** trata dos planos de curto prazo, sendo realizada uma revisão dos planos operacionais com vistas à sua aplicação. A avaliação e seleção de uma das alternativas são realizadas dentro de cada área de responsabilidade, sendo depois avaliadas e validadas ao nível da empresa como um todo.

3.1.2 Execução

Nesta fase as ações se efetivam na prática. Tudo o que foi definido na programação se transforma em ações administrativas e na efetivação das transações planejadas. Mesmo na fase de execução o processo decisório continua existindo, pois muitas vezes o que está na programação pode ter inúmeras formas de ser levado à prática.

3.1.3 Controle

É um sistema de *feedback* que permite ao gestor verificar o quanto se realizou daquilo que fora planejado.

Como nem sempre o que é planejado acaba sendo realizado, através do controle pode-se adotar medidas corretivas para ajustar o que está sendo executado aos objetivos

iniciais ou então rever estes objetivos, levando em consideração a análise de novas variáveis que tenham surgido e que levaram à inconsistência dos planos.

3.2 A Informação contábil e a estratégia da organização

Antes de analisar a participação das informações contábeis na formação da estratégia da organização, torna-se necessário salientar o significado do termo estratégia empresarial. Para Cobra (1989, p. 59):

A escolha dos caminhos mais adequados para atingir os objetivos tem sido entendida como a formulação estratégica. Administrar é escolher entre alternativas, a formulação da estratégia (planejamento estratégico) consiste, assim, no processo de adaptação da empresa às variações do meio ambiente.

Portanto, estratégia compreende a seleção dos prováveis caminhos a serem seguidos pela organização, selecionados de acordo com a sua adequação aos objetivos estabelecidos.

O registro das transações ocorridas na organização torna a contabilidade um grande banco de dados, que trabalhados de acordo com os objetivos da organização, transformam-se em informações gerencias, procurando disponibilizar aos gestores um nível ótimo de informação.

Os relatórios contábeis devem ser elaborados de acordo com a necessidade, o nível de entendimento e o grau de aceitação de seus usuários.

A aceitação da informação refere-se a quantidade de informações recebidas pelos respectivos usuários. Sendo que cada nível de gerência deve receber um tipo de relatório diferente, onde o grau de síntese das informações deve ser diferenciado de acordo com a abrangência das decisões a serem tomadas.

Para produzir informações úteis à estratégia da informação Iudícibus (1996, p.269) diz que os contadores devem perguntar aos dirigentes dos vários setores quais as

informações que eles necessitam para realizar as suas funções e procurar sintetizar a coleta, o tratamento e a apresentação integrada de tais informações.

3.3 Sistemas (Modelos) de informação gerencial

Como se pôde observar, em todo o processo de gestão, independentemente do nível de cada fase, há a necessidade de se fazer o levantamento e a análise de uma série de alternativas que se põem diante do gestor. A eficiência dessa análise, que resultará na escolha de uma alternativa, está ligada diretamente à eficiência e à eficácia da empresa como um todo.

Se a análise das alternativas é um ponto chave no processo decisório, é necessário que o gestor esteja cercado de informações para que essa análise seja o mais completa possível e com um grau de incerteza reduzido.

Entretanto, essas informações não podem ser levadas ao gestor sem nenhuma estrutura, pois isso dificulta a comunicação e aumenta o tempo de resposta. Muito dessa estrutura é conseguida com a utilização dos sistemas de informações. Almeida (1996, p.103) diz que é um conjunto estruturado, sistematicamente, para coletar, processar e comunicar as informações.

Os sistemas de informações gerenciais que têm como objetivo fundamental a consolidação e aglutinação de informações necessárias para a gestão da empresa, devem estar integrado ao sistema de gestão empresarial e estruturado de acordo com as suas necessidades. Cada relatório deve ser planejado, em seus mínimos detalhes, devendo estar à altura da compreensão do usuário a que se destina.

Estes sistemas, geralmente, apresentam algumas limitações. Boucinhas apud Arrigoni e Silva (1999, p.4), considera os seguintes tipos de limitações: as de natureza estrutural, os problemas de mensuração e os problemas de desenvolvimento e implantação.

- a) limitações de Natureza estrutural:** dizem respeito a inclusão ou relacionamento de variáveis incorretas, quer sejam exógenas (determinadas pelo ambiente externas ao modelo) ou endógenas (geradas ou calculadas internamente pelo modelo durante o processo de solução do problema), controláveis ou não controláveis. A inclusão de variáveis incorretas induzem, fatalmente, a resultados incorretos;
- b) problemas de mensuração:** a escolha inadequada da unidade de medida ou a adoção de técnicas de mensuração inadequadas;
- c) problemas de desenvolvimento e implantação:** derivam da comunicação deficiente entre modeladores e usuários dos modelos.

3.3.1 Elementos caracterizadores dos sistemas (modelos) de informação

A seguir serão evidenciados alguns pontos que distinguem os sistemas de informações gerenciais, conceitual e operacionalmente, em relação ao problema objetivado pelo gestor na busca da informação correta para subsidiar sua decisão.

Dessa forma, elegem-se as informações sob os seguintes enfoques:

a) Sistemas voltados para o custo:

- **Informação baseada no custeio por absorção:** deriva da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Sua aplicação consiste em apropriar todos os custos aos bens e/ou serviços elaborados. Além disso, o custeio por absorção apresenta, dentre outras, as seguintes particularidades: é aceito pela legislação tributária; enfoca custos e não resultados; incorpora o custo fixo aos produtos, independente de sua origem ser da capacidade instalada da fábrica.
- **Informação baseada no custeio variável:** é obtida por um modelo que considera a existência dos custos fixos relacionados à capacidade instalada, portanto, independentes da produção. Sua aplicação consiste em apropriar aos produtos e/ou serviços, somente os custos variáveis.

- **Informação baseada no custeio por atividades:** neste modelo a empresa é analisada por suas atividades. O custeio por atividades apresenta as seguintes características: apropria todos os custos às atividades e destas para o produto; utiliza de direcionadores de recursos para atribuir custos às mesmas e consequentemente aos produtos; possibilitando ao gestor verificar o custo de cada atividade, a qual será analisada sob a ótica da sua agregação ou não de valor.

b) Sistemas voltado para o resultado

Informação baseada no Sistema de Informação de Gestão Econômica – GECON: é um modelo conceitual de gestão baseada em resultados econômicos. Se utiliza da constatação de que o lucro econômico é a melhor medida de eficácia da empresa, e a partir disso estão sendo elaborados modelos próprios de gestão, decisão, mensuração e informação, todos interligados de acordo com a visão sistêmica.

Dentro da sua visão de lucro econômico, é possível mensurar o valor da empresa a cada instante, a cada transação realizada. Segundo Guerreiro (1989, p.217), o lucro econômico permite:

...demonstrar a riqueza da empresa, ou seja o quanto vale a empresa em um determinado momento, considerando os valores de mercado para mensuração dos potenciais de serviços dos ativos que possui, e considerando o valor do dinheiro no tempo, onde o lucro de um período corresponde simplesmente ao incremento no estoque de riqueza que ocorrer nesse período.

Na abordagem do GECON, o lucro econômico acaba resumindo de forma quantitativa o que a empresa procura realizar, mesmo sobre os aspectos qualitativos, em busca da eficácia. Por causa disso, ele é o melhor indicador da eficácia da empresa, como explica Lemes (1996, p.68) o lucro ou resultado econômico é completo como indicador da eficácia empresarial, pois consegue absorver e refletir as variações entre os componentes: produtividade, eficiência, satisfação, adaptabilidade e desenvolvimento, inclusive a próprio sinergia existente entre eles.

CAPÍTULO IV

4 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO GERENCIAL: ABORDAGEM AO CMS/ABM/ABS E GECON

O contexto atual, vem contribuindo para que o sistema de informação da contabilidade interaja de forma mais acurada na busca por fomentar informações cada vez mais ágeis e pertinentes aos gestores para a busca da eficácia da organização, ou seja, o cumprimento de sua missão.

Em resposta a este desafio a contabilidade vem fornecendo de maneira ascendente o rol de informações necessárias para a tomada de decisão, procurando adaptar-se às exigências de seus modelos decisórios, à dinâmica com que são geradas tais informações bem como aos aspectos de tempestividade, pertinência e confiabilidade que devem marcar estas informações para que possam prestar os subsídios indispensáveis às decisões a serem tomadas.

Este capítulo tem pôr objetivo apresentar algumas soluções oferecidas pelo Sistema de Gestão Estratégica de Custos denominado *Cost Management Systems* (CMS) e pelo Sistema de Gestão Econômica (GECON). Demonstrando os principais conceitos envolvidos no CMS e no GECON empregados nas organizações na busca de sua eficácia e otimização de resultados.

Estes sistemas dissociam-se das informações da Contabilidade Tradicional (Societária ou Fiscal) por ter como principal paradigma a geração de informações para a tomada de decisões dos gestores, não estando atrelados aos aspectos fiscais e societários que influenciam as informações convencionais, buscando assim um diferencial que adicione valor à informação contábil.

4.1 Gestão Estratégica de Custos

A contabilidade, nestes últimos anos, vem sendo questionada sobre a relevância de suas informações para a tomada de decisão. Esta discussão começou a tomar corpo em meados da década de 60 através de vários trabalhos questionando a participação da Contabilidade no apoio às decisões dos gestores.

O sistema ABC (*Activity Based Costing*) foi codificado na década de 70, desde então surgiram crescentes aperfeiçoamentos e desenvolvimento de novas tecnologias, culminando na tecnologia do CMS.

Este foi concebido a partir da necessidade de uma adequada gestão e mensuração de custos das empresas, principalmente aquelas, situadas em ambientes de tecnologias avançadas de produção como Controle da Qualidade Total (TQC – *Total Quality Control*).

Deve-se esclarecer preliminarmente que o CMS trata-se de um Sistema que se utiliza de vários métodos com a preocupação particular em direcionar estratégias ao desenvolvimento das organizações.

Segundo Shank (1995, p.4), o CMS (*Cost Management Systems*) é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais. Assim podem-se notar como preocupação fundamental do sistema as estratégias para dotar a empresa de competitividade em relação ao mercado.

O desenvolvimento destas estratégias é concebido através da utilização de um raciocínio instrumental que fornece o entendimento da base de custos da empresa o qual é chamado de Gestão Baseada em Atividade (ABM - *Activity Based Management*), proporcionando uma apropriação mais acurada dos custos indiretos na empresa.

Portanto, o CMS é um sistema concebido a partir da necessidade do uso gerência da informação de custos dirigida a:

- informações de custos para desenvolvimento de estratégias superiores;
- comunicar estas estratégias para toda a organização;

- implementar, desenvolver, controlar e monitorar as suas estratégias;
- facilitar o desenvolvimento de estratégias empresariais.

O CMS apresenta-se como o sistema que congrega a filosofia ABM para uma gestão estratégica de custos superior e consequentemente utiliza-se da ferramenta ABC para permear a empresa apenas com as atividades que sejam adicionadoras de valor e otimizadoras dos resultados.

O Sistema CMS/ABM/ABC possui em sua base de sustentação teórica um conjunto de conceitos que são os seguintes:

- a análise dos direcionadores de custos (*cost drivers*);
- a gestão e mensuração do custo da qualidade;
- a análise de custos na cadeia de valor;
- a apuração e análise de custos da propriedade e a análise de custos da concorrência;
- o custeio por objetivos – Custo Meta (*target costing*);
- a gestão e o custeio baseado em atividades.

4.1.1 Análise dos Direcionadores de Custos (*cost drivers*)

Dispõem sobre a estrutura dos determinantes de custos dentro de uma organização, fundamentais para adequação de estratégias competitivas.

De acordo com Pinto (1999, p.4) estes determinantes de custos são divididos em duas categorias principais, determinantes de custos estruturais e determinantes de custos de execução básico, ambos visam estruturar a empresa, reproduzindo condições de otimizar seus custos e resultados gerados. Assim os determinantes apresentam as seguintes configurações:

a) Determinantes de Custos Estruturais:

- **Escala:** o tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de Marketing;
- **Experiência:** quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;
- **Tecnologia:** que tecnologia de processos são usados em cada fase da cadeia de valor da empresa;
- **Complexidade:** a amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.

b) Determinantes de Custos de Execução Básico:

- **Envolvimento da força de trabalho (participação):** comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua;
- **Gestão da qualidade total:** são as crenças e realizações objetivando a qualidade do produto e do processo;
- **Utilização da capacidade:** possibilidade das escolhas de escala na construção da unidade;
- **Eficiência do *layout* das instalações:** o *layout* é tão eficiente comparando com as normas atuais?
- **Configuração do produto:** o projeto ou a formulação do produto são eficazes?
- **Exploração de ligações com fornecedores e ou clientes para a cadeia de valor da empresa.**

Este conjunto de situações e questionamentos norteiam a análise dos direcionadores de custos para que a empresa se integre a dinâmica do mercado e aos reflexos em relação a sua estrutura funcional.

4.1.2 A Gestão e mensuração da qualidade

Dispõe sobre a preocupação que deve existir em uma empresa com a qualidade, para que a estratégia a ser estabelecida, crie uma diretriz de custo de produção que otimize os resultados e os aspectos de qualidade dos fatores de produção e dos produtos e serviços gerados.

A Análise de Custo da Qualidade significa escolher o nível de qualidade e a composição de gastos entre a previsão, avaliação e falhas, que minimize o custo da qualidade total, conforme suas categorias:

- **Custo da prevenção:** são gastos com atividades no intuito de se assegurar que produtos, componentes ou serviços insatisfatórios ou defeituosos não sejam produzidos.
- **Custo da avaliação:** são os gastos com atividades desenvolvidas na identificação de unidades ou componentes defeituosos antes da remessa para os clientes. São os custos para controlar o da má qualidade.
- **Custo das falhas internas:** são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas internas, como: falhas de projetos, compras, suprimentos, programação e controle da produção e falhas na própria produção.
- **Custo das falhas externas:** são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas externas. São os custos gerados por problemas ocorridos após a entrega do produto ao cliente, ou seja, os associados às devoluções, queixas e reclamações dos clientes. É o custo da má qualidade que não é descoberta antes de ser entregue os produtos e/ou serviços.

4.1.3 Análise de custos na cadeia de valor

A dinâmica atual dos negócios leva uma empresa a empenhar esforços extraordinários a fim de dimensionar sua cadeia de relacionamentos, pois, além de intimamente relacionada com seus resultados, traz impactos relevantes a sua continuidade.

Segundo Porter (1992: p.31) ... a cadeia de valor desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação.

Conforme *apude* Shank (1997, p.14):

A cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando pôr fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor. Este enfoque é externo à empresa, vendo cada empresa no contexto da cadeia de valor global de atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte, desde os componentes de matérias-primas básicas até os consumidores finais.

Esta contribuição permite o entendimento do CMS/ABM/ABC a vista dos seguintes objetivos:

- mensurar os impactos de mudanças na estrutura de compras nos fornecedores;
- considerar o custeio do ciclo de vida do produto, pode conduzir ao aumento da lucratividade;
- considerar economias de custos para o consumidor dos produtos e os custos extras para a fábrica produzir nas especificações desejadas pelo consumidor;

4.1.4 Apuração e análise de custo da propriedade e a análise de custos da concorrência

Dois pontos fundamentais para a estrutura do CMS/ABM/ABC apresentam preocupações até então não fomentadas pela Contabilidade Gerência Tradicional.

Segundo Pinto (1999, p.6):

A análise e apuração de custos da propriedade preocupa-se com o dimensionamento da planta para o ciclo de vida do produto, ou seja, todos os investimentos exigem uma certa maturação, e esta por sua vez, impacta a estratégia de custos da empresa, devendo portanto, estar sinergicamente estabelecida.

Avaliar a estratégia do ciclo de vida do produto é dotar a empresa de elementos que fornecem informações sobre a manutenção da competitividade e satisfação das necessidades dos clientes, estabelecendo linhas de produtos e de produção, harmonizados com o mercado e com os recursos disponibilizados, favorecendo a competitividade e a otimização dos custos.

Por outro lado a empresa faz parte de um ambiente, que lhe exige (impõem) posturas para que seus produtos e serviços tenham competitividade estratégica. Estas “exigências” passam pelo crivo do CMS a partir da análise de custos da concorrência, onde a preocupação fundamental é situar a empresa no seu ambiente, estabelecendo o posicionamento dos concorrentes, para que as estratégias a serem estabelecidas possam servir para manter bons posicionamentos conquistados ou ainda balizar metas a serem atingidas para recuperação da competitividade. As interações citadas culminam com dois aspectos balizadores da Gestão Estratégica de Custos para uma performance empresarial de excelência, ou seja, Liderança em Custos e Liderança em Produtos.

4.1.5 Análise do Custo Meta (*target costing*)

Todos os produtos e serviços para que gerem resultados eficazes, devem satisfazer necessidades a qual é determinada pelo mercado. Na busca de estruturar estes aspectos dentro do CMS/ABM/ABC entra a figura do custo meta.

Por ele realiza-se a avaliação do custo meta da empresa, ou seja, com base no preço de venda dos produtos/serviços validado pelo mercado e na margem de lucro objetivada encontra-se o custo meta, que neste ponto deve apoiar as estratégias da empresa.

$$\text{Custo Meta} = \text{Preço de Venda} - \text{Lucro Desejado}$$

Um dos pontos conflitantes a ser considerado na determinação do custo meta, como pode ser observado na fórmula acima, é que as empresas operam em um ambiente altamente competitivo, onde o mercado dita valores e preços, que devem ser adequados pela empresa, independentes de suas variáveis internas, porém, com a premissa de que ela tem seus objetivos claramente definidos, podendo assim haver adequação de seus custos às exigências da competitividade ditada por parte do mercado.

Conforme Masayuki apud Pinto (1999, p.7) o custo meta é determinante para que a empresa busque a competitividade estratégica exigida para a manutenção e otimização dos resultados e possa ter uma configuração de um custo padrão adequado a estas exigências.

4.1.6 A Gestão e o custeio baseado em atividade

Ponto principal no entendimento da aplicação da Gestão Estratégica de Custos, a atividade é a base do sistema para condução de uma empresa a uma competitividade adequada e otimização dos seus custos.

Por outro lado, as atividades devem sofrer um refinamento ou seleção para que permaneçam estabelecidas na empresa apenas àquelas que lhe adicionam valor.

Embuída nesta causa, a gestão e o custeio baseado em atividade interagem como fator convergente dos esforços das empresas para proporcionar uma gestão de custos eficaz e consequentemente lhe proporcionar aspecto de excelência empresarial como Liderança em Custos e a Liderança em Produtos

Assim o CMS constitui-se no sistema de gestão de custos responsável pôr congregar os elementos, conceitos e técnicas, que possam sustentar a adequar a competitividade empresarial. Ele pôr sua vez, usa como filosofia de atuação o ABM, que gera o arcabouço de sustentação para o CMS, elencando, selecionando e estudando as atividades desenvolvidas na empresa e suas conseqüências para ela.

Para a operacionalização do sistema é utilizada uma ferramenta capaz de determinar a aplicação dos custos às atividades, imputando-lhes cientificamente apenas os custos e volumes dos recursos utilizados, a qual é designada de ABC.

Este valioso instrumento determinante de custos tem a propriedade de permitir a acurácia da apropriação dos custos as atividades, inibindo as arbitrariedades constantes na Contabilidade de Custos Tradicional.

4.2 O Sistema de Gestão Econômica – GECON

O Sistema de Gestão Econômica – GECON de acordo com Catelli (1995, p.4) é um sistema de gestão estruturado a partir da missão, crenças e valores da empresa, da sua filosofia administrativa e de um processo estratégico, que busca a excelência empresarial e a otimização dos resultados econômicos da empresa, fundamentando-se nas seguintes premissas básicas:

- as empresas fazem parte de um ambiente competitivo globalizado;
- a organização objetiva ser eficaz;
- os gestores são competentes e devem ser responsáveis pela eficácia da organização;

- os gestores e as pessoas não tem qualquer interesse prévio em não colaborar e não participar;
- o enfoque é a receita ao invés do preço;
- consideram-se os custos corretamente mensurados, sem gorduras;
- não devem haver alocações arbitrárias e indevidas, respeitando-se a natureza dos custos e despesas.

Assim o GECON preocupa-se em ser um sistema de gestão que gera informações que reflitam a realidade física e operacional da empresa, e que olha os gestores como “donos” de suas áreas e responsáveis, em conjunto, pela otimização dos resultados econômicos de suas atividades e consequentemente da empresa.

Todo este processo é abordado a partir da visão do sistema empresa, dividido em subsistemas cada qual responsável pelo alcance da missão e otimização dos seus resultados.

Segundo Pinto (1999, p.10) um modelo ideal de gestão deveria atender aos seguintes requisitos:

- **Resultado Correto:** através de um modelo de mensuração que permita com correção o impacto econômico de cada transação, refletindo adequadamente as ocorrências físico - operacionais;
- **Resultado Ótimo:** através do estabelecimento de modelo de decisão para cada evento que torne possível a caracterização da alternativa otimizadora de cada decisão, considerando o modelo de apuração do resultado correto;
- **Resultado Assegurado:** através da implementação de modelo de gestão que assegure a plena utilização das potencialidades dos gestores, objetivando a obtenção do resultado ótimo; e
- **Resultado Efetivo:** através de um modelo de informação/comunicação oportuno, confiável e útil que garanta apoio requerido aos gestores para a efetivação dos resultados objetivados.

A configuração e integração do sistema empresa e seus subsistemas, recebe os impactos do ambiente externo, devendo esta ser orientada de forma a estruturar seus subsistemas de acordo com sua missão, crenças e valores e o modelo de gestão

Pinto (1999, p.13) diz que, abordado a partir de uma visão holística, cada um dos subsistemas deve conjugar uma variável que no conjunto permitindo à empresa perseguir a sua continuidade de forma eficaz, ou seja, otimizando seus resultados, como se depreende a seguir:

- **Subsistema Institucional:** tem como objetivo definir a missão, as crenças e valores da empresa, estabelecidas a partir da missão, crenças e valores dos donos;
- **Subsistema Modelo de Gestão:** é o conjunto de princípios permanentes que os donos estabelecem para os gestores cumprirem. Está para a empresa como a Constituição Federal está para o país;
- **Subsistema de Gestão:** diz respeito ao processo decisório da empresa para atingir seus propósitos, cumprir sua missão, compreende o planejamento, execução e controle para as atividades da empresa;
- **Subsistema Organizacional:** conjunto das relações entre as pessoas necessárias à realização das tarefas de forma a atingir o objetivo das organizações através do agrupamento em departamentos, definição da amplitude administrativa;
- **Subsistema Social:** tem como objetivo criar um clima organizacional favorável, determina os comportamentos dentro da organização;
- **Subsistema Físico-Operacional:** corresponde as atividade de apoio (Finanças, Manutenção, Recursos Humanos - RH, etc.), atividade-fins (Compras, Produção, Vendas, Estoques, etc.), e (diretoria, controladoria, jurídico, outros) da empresa; é onde ocorre a eficácia da empresa;
- **Subsistema de Informação/Comunicação:** tem como objetivo apoiar o processo de gestão, o processo de tomada de decisão servindo como um "sistema nervoso" responsável pela oportunidade, tempestividade e confiabilidade no fluxo de informações da empresa.

O GECON, por tratar-se de um sistema que congrega várias disciplinas como administração, economia, arquitetura de sistemas, contabilidade, entre outras, reúne as condições de ver a empresa com as interações dinâmicas que realiza com o ambiente, e em consequência disto, mensurar, acumular e informar os resultados econômicos das atividades servindo como um banco de dados constante para os tomadores de decisão.

Isto é realizado a partir de uma visão sistêmica da empresa, ou seja, ela é vista como um conjunto de elementos em um processo contínuo, funcional e operacionalmente agrupados para busca de sua missão, onde sempre existe um *input* de recursos que gera um processamento, ou seja, transformação dos recursos em produtos e/ou serviços que serão os output do sistema.

Estes produtos e serviços são os responsáveis por gerarem os resultados econômicos de que a empresa necessita para manutenção de sua continuidade e eficácia.

Pode-se resumir sua filosofia a partir de sua arquitetura sistêmica onde verifica-se que a base da estrutura deve ser estabelecida a partir dos desejos e anseios dos donos que são traduzidos nos subsistemas institucionais e modelo de gestão, garantindo as interações com os gestores e a busca das diretrizes da empresa.

Consequentemente, o objetivo da empresa é passar de uma situação atual para uma situação objetivada, conduzida pelo subsistema de gestão que se responsabiliza pelo planejamento estratégico e operacional, execução e controle de todas as atividades da empresa, condizentes com o ambiente e a missão proposta pelos donos a empresa.

Este sincronismo é garantido pelo sistema de informações, comunicação e processamento de dados, que preliminarmente responsabiliza-se em dimensionar e avaliar as restrições e oportunidades do ambiente externo, por conseguinte, este mesmo sistema alimenta os gestores nas atividades operacionais da empresa, isto é, em cada área de responsabilidade/departamento para que suas decisões tenham a orientação necessária para garantir a eficácia da empresa.

Todo este processo necessita ser mantido de forma sinérgica e harmônica envolvendo os gestores e suas atividades para que a missão da empresa seja atingida.

Neste modelo todas as áreas são unidades de negócios ou de gestão voltadas para a missão da empresa através do empenho realizado pela Controladoria em coordenar os esforços e objetivos individuais para a busca do resultado otimizado da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme foi observado no decorrer deste trabalho o atual ambiente empresarial altamente competitivo, vem exigindo que a contabilidade na sua função de informar disponibilize a seus usuários informações seguras e úteis ao processo de gestão.

Para que isto ocorra é importante a perspicácia do profissional de contabilidade em procurar saber os fins para os quais se destina e na medida do possível, conhecer o modelo de decisão do usuário, de forma que disponibilize informações adequadas, capazes de atender as necessidades impostas pelo contexto social que está em constante transformação.

Na busca de uma resposta sobre a qual se referiu o presente estudo foi possível discutir alguns sistemas (modelos) de informação geralmente utilizados, bem como comparar suas características e demonstrar seu poder informativo.

As discussões que foram apresentadas neste trabalho procuraram demonstrar características essenciais das informações geradas pelos contabilistas, para que estes possam adequar-se as necessidades do mercado de trabalho, evidenciando a importância destes profissionais no processo de gestão. Mostrando que é através do fornecimento de informações diferenciadas daquelas fornecidas pela contabilidade tradicional, atrelada aos aspectos fiscais e societários, que os contadores adicionam à sua profissão.

BIBLIOGRAFIA

- A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO GERENCIAL. **Boletim IOB**, [S.l.], v.33, n.17, p. 9, 1999.
- ABRANTES, José Serafin. O Papel da informação contábil num mundo globalizado. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 27, n.110, p. 6-7, mar. / abr. 1998.
- ALMEIDA, Lauro Brito. **Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica**. São Paulo: Dissertação (Mestrado): FEA, Universidade de São Paulo, 1996.
- ANDRADE, Guy Almeida. A Necessária evolução da contabilidade. In: **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, São Paulo: v.1, n. 1, p. 5-6, abr. 1997.
- ARRIGONI, Fernando José; SILVA, Rossália Maria de Souza. **Modelo de decisão e importância da informação no contexto do processo decisório**. 1999. Endereço eletrônico: www.abcustos.org.br.
- BACKER, Norton & JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. São Paulo: MacGrall Hill, 1984.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEZERRA, Francisco Antonio, PINHEIRO, Maria Sueli Arnoud Fernandes. **ABC: Sistema de acumulação de custos ou ferramenta de gestão estratégica?** 1999. Endereço eletrônico: www.abcustos.org.br.

BRINSOM, James. A. **Contabilidade por atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CARASTAN, Jacira T. Integração do método ABC à técnica BPA. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, v.2, n. 4, p.24 – 33, mar. 1998.

CATELLI, Armando. **Coletânea de trabalhos sobre GECON**. São Paulo: FIECAFI/USP, 1995.

CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração de atividades : ABC versus GECON. In: **CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE 14**, Salvador, 1992. Anais...Salvador: Temário 5.

CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo, SANTOS, Roberto V. dos. **Mensuração do resultado segundo a ótica da gestão econômica**. Revista de Contabilidade de Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, São Paulo, v.1, p. 54-66, 1997.

CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Uma análise crítica do sistema “ABC – *Activity Based Costing*”. **Revista Brasileira de Contabilidade**, p.18-21, jan./fev.1995.

CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, p. 50-65, 1983.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

COBRA, Marcos. **Planejamento Estratégico de Marketing**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989. p. 27-70.

CONTABILIDADE GERAL OU FINANCEIRA. **Boletim IOB**, [S.l.], v.32, n.41, 9-11, 1998.

CONTABILIDADE: teoria e prática. **Boletim IOB**, [S.l.], v.31, n.19, p.5-11, 1997.

CONTABILIDADE Teoria X Prática. **Boletim IOB**, [S.l.], v.27, n.23, p.198-205, 1990.

CORNACHIONE Jr., Edgard Bruno. Modelo GECON: análise de sua aplicação ao planejamento de resultados de empresas. In **Congresso Internacional de Contabilidade**.

CRUZ, Rozany Ipavez. **Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica**. São Paulo. Dissertação (Mestrado) FEA, Universidade de São Paulo, 1991.

FEIGENBAUN, Armand V. **Controle da qualidade total: gestão e sistemas**. São Paulo: Makron Books, 1994. v.1.

FERNANDEZ, José Dominguez. **Estudo de um modelo integrado de informações econômico financeiras e sua integração com o processo decisório**. São Paulo. Dissertação (Mestrado). - FEA, Universidade de São Paulo, 1989.

GERARDI, Alberto Luiz, ROSAS, Fernando de, FILHO, Joaquim R. F., JÚNIOR, Wanderley do P. B. Demonstração do valor adicionado. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, São Paulo, v.1, n. 2, p. 12-18, jul. 1997.

GONÇALVES, Márcio A., VEIGA, Ricardo T. **Os Sistemas de informação automatizados e a tomada de decisão gerencial nas organizações de produção**. In: **Contabilidade Vista & Revista**, v. 7, n. 1, p. 12-21, jun. 1996.

GUERREIRO, Reinaldo, CATELLI, Armando, ALDENIR, João. A Controladoria sob enfoque GECON – Gestão Econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal Santa Catarina. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.27, n. 112, jul./ago. 1998

GUERREIRO, Reinaldo. **A Meta da empresa : seu alcance sem mistérios.** São Paulo, Atlas, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informações de gestão econômica:** uma contribuição á teoria da comunicação da contabilidade. São Paulo. Tese (Doutorado)- FEA, Universidade de São Paulo, 1989.

HENDRIKSEN, Eldon S. et al. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu. Contabilidade: uma visão crítica e o caminho para o futuro. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo.** 1990.

JONHSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert. S. **Contabilidade gerencial.** Rio de Janeiro: Campus, 1993. p. 181-226.

LEMES, Sirlei. **Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura.** São Paulo. Dissertação (Mestrado). – FEA – Universidade de São Paulo, 1996.

LEONE, George S.G. **Curso de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu, IUDÍCIBUS, Sérgio, GELBCKE, Ernesto R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.

- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.
- PINTO, Jorge de Souza. **Contabilidade gerencial: a convergência do CMS/ABC/ABM e GECON**, 1999. Endereço eletrônico: www.abcustos.org.br.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústria e da concorrência**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus: 1991.
- PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus: 1992.
- Resolução n.785. **In: Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Resolução n.750. Porto Alegre: [s.n.], 1999.
- Resolução n.750. **In: Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Resolução n.750. Porto Alegre: [s.n.], 1999.
- Resolução n.774. **In: Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Resolução n.750. Porto Alegre: [s.n.], 1999.
- RICCIO, Edson Luiz. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação**. São Paulo. Tese (Doutorado) - FEA, 1989.
- ROBLES JUNIOR, Antônio. **Custos da qualidade: uma estratégia para competição global**. São Paulo: Atlas, 1996.

ROCHA, Welington. Enfoque dialético do custeio baseado em atividades. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, v.1, n.2, p.40 – 42, jul. 1997.

SAKURAI, Michiaru. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SHANK, John K. GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos**. Rio de Janeiro, 1995.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Alexandre dos S., CROZATTI, Jaime. Decisões sobre eventos e transações na gestão econômica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.26, n. 108, p.24-39, nov./dez. 1997.

SOUZA, Vilma de, FRANÇA, José A. de, LIMA, Albino F. de. O suporte do sistema de informações para o processo de tomada de decisão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.1, n. 2, p. 12-18, jul. 1997.

TELES, Egberto L., VARTARIAN, Grigor H. As teorias da decisão, da mensuração e da informação e da controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.28, n.111, p.24-37, mai./jun. 1998.

UMA PROPOSTA metodológica no ensino dos princípios fundamentais da contabilidade na disciplina de contabilidade de custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, v.2, n.6, novembro, 1998.